

XXVII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES

UNIVERSITARIOS DE COSTOS

EMPRESAS DE SERVICIOS: UN ANÁLISIS TEORICO

Autor:

Sandra Canale de Decoud

Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional del Litoral

INDICE

Resumen.....	Página 3
Introducción.....	Página 4
Análisis Macroeconómico del Sector.....	Página 4
Análisis de las empresas de servicios desde la Teoría General del Costo...Página 7	
Modelos de costos.....	Página 9
Bibliografía.....	.Página 16

RESUMEN

En las últimas décadas se ha dado un crecimiento sostenido del sector terciario en nuestra economía, de manera tal que una importante porción de la fuerza laboral está empleada en la denominada “industria de servicios”. En forma paralela, ha quedado en evidencia la escasa importancia que se le asigna en la bibliografía sobre costos a las organizaciones del sector terciario de la economía.

En este contexto resulta interesante tratar de establecer un marco teórico que permita analizar las empresas de servicios. De este modo se pretende, en la primera parte del trabajo, realizar un análisis macroeconómico del sector para poder comprender ciertos comportamientos particulares del mismo, en la segunda parte se aborda el análisis de las organizaciones de servicios desde la Teoría General del Costo para finalmente en el tercer apartado realizar un análisis de los distintos Modelos de Costos de posible aplicación en las empresas bajo análisis.

INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas se ha dado un crecimiento sostenido del sector terciario en nuestra economía, de manera tal que una importante porción de la fuerza laboral está empleada en la denominada "industria de servicios". En forma paralela, ha quedado en evidencia la escasa importancia que se le asigna en la bibliografía sobre costos a las empresas de servicios.

Si analizamos las causas del problema podemos encontrar, al menos, dos factores importantes:

- 1) La mayoría de los autores sitúan la aparición de la Contabilidad de Costos a comienzos del siglo XIX y relacionan su inicio con las necesidades de información que surgen en las empresas a partir de la Revolución Industrial. Por lo tanto, la disciplina de los Costos en sus orígenes estuvo estrechamente ligada al sector industrial de la Economía y consecuentemente la mayor parte de la bibliografía en la materia hace un excesivo hincapié en los costos de las empresas industriales.
- 2) Las empresas de servicios presentan algunas particularidades que la distinguen de las empresas industriales que - en algunos casos- dificultan el tratamiento de los costos

Consideramos que, si bien las empresas del sector terciario tienen sus características particulares, esto no obstaculiza la aplicación de los conceptos de la Teoría General del Costo en las mismas. En este contexto, pensamos que es de sumo interés realizar un análisis para tratar de llegar a establecer un marco teórico conceptual aplicable en las organizaciones de servicios.

1.-Análisis Macroeconómico del Sector

Antes de ingresar en las conceptualizaciones teóricas particulares de los costos en empresas de servicios resulta conveniente realizar un análisis macro, para conocer algunos factores explicativos de ciertos comportamientos del sector terciario que nos ayudarán a comprender el funcionamiento del mismo. En consecuencia realizaremos un breve recorrido sobre distintos enfoques teóricos que pretenden explicar el comportamiento expansivo del sector:

1.1 Una parte de la doctrina en Economía señala que el proceso de desarrollo supone siempre un desplazamiento sectorial desde las actividades primarias hacia los productos industriales y los servicios. Este proceso tiene lugar porque la elasticidad-renta de los productos de los tres sectores difieren en forma sistemática. Según la ley de Engel (1857), cuando la renta de los individuos aumenta, el consumo de determinados productos (particularmente, los alimentos), disminuye como porcentaje de aquella, aún cuando el volumen absoluto pueda seguir aumentando. Esta ley supone que la elasticidad de la demanda de servicios respecto a la renta es superior a uno, y en consecuencia ante aumentos en la renta de las naciones y de los agentes económicos, la demanda de servicios aumenta en mayor proporción.

1.2 En contraposición a la ley de Engel existe otra teoría económica que analiza el fenómeno de la sustitución de servicios por bienes, por lo tanto, la misma estaría marcando un retraso en el crecimiento del sector. Esta postura tiene su basamento en la contemplación de la reciente evolución de las sociedades modernas que han contribuido a la creación de nuevos productos industriales sustitutivos de antiguos servicios. La teoría bajo análisis enfrenta la demanda de servicios, la jerarquía de preferencias y los gustos a la estructura de precios. Cuando el mercado genera servicios donde las variaciones en el precio alteran la jerarquía de preferencias del

consumidor, se establecen mecanismos de sustitución de la demanda, y en el caso particular de los servicios, puede darse una sustitución por otros servicios con mejor estructura de precios o la sustitución por bienes. Por ejemplo: el servicio de lavadero puede ser reemplazado por lavarropa automático, algunos servicios de entretenimientos y esparcimiento por computadoras, video-juegos familiares, DVD, etc.

En la práctica se observa que la aparición de algunos bienes ha frenado y sustituido la evolución de las demandas de algunos servicios. Este hecho ha retrasado -en algunos casos- los resultados esperados por la ley de Engel, pero también es importante destacar que esta situación tiene una contracara, dado que en muchos casos ha colaborado en la generación de nuevos servicios: programación, mantenimiento, diseño, etc., de los nuevos bienes sustitutivos de antiguos servicios.

En consecuencia, por un lado se observa la sustitución de servicios por productos y por otro, la generación de nuevos servicios vinculados a los modernos productos industriales: servicios pos-venta, de mantenimiento, de formación y aprendizaje del usuario, etc. Observamos por lo tanto, la coexistencia de fenómenos contradictorios que dotan de complejidad el análisis de la tercerización de las economías.

- 1.3 Otros analistas económicos consideran que el rápido incremento de la demanda de servicios ha encontrado su explicación en la expansión del sector industrial. Según esta hipótesis, el avance apreciado en el sector servicios se ha originado en exclusividad por cambios estructurales registrados en las empresas industriales y por el desarrollo de nuevos productos industriales que exigen servicios de mantenimiento, formación, asesoramiento, etc.

Desde principios de la década del 80 hasta la actualidad, un componente importante, aunque no exclusivo, de la demanda de servicios ha sido sustentado por las empresas industriales y otros sectores. Entre los servicios a empresas podemos mencionar: servicios profesionales, distribución, almacenamiento, ingeniería, formación y capacitación, etc.

La demanda de servicios de las empresas industriales muestra solo una parte de los estrechos vínculos entre los sectores, porque del mismo modo que hemos mencionado la tercerización del sector industrial, debemos hacer referencia a otra situación de índole inversa: la industrialización de los servicios. Debido a la robótica, la informática y a una concepción normalizadora de algunos servicios, han surgido empresas que ofrecen al mercado servicios estandarizados. Ejemplos de este tipo son la incorporación de los cajeros automáticos en los Bancos, expendedores automáticos de alimentos y bebidas, etc.

Es importante destacar que aunque podemos verificar la expansión creciente y la importancia que está teniendo la oferta de servicios a la industria, esta causa no es la única ni la exclusiva fuente explicativa del crecimiento del sector servicios. Por otro lado, la interdependencia creciente de los sectores económicos nos permite observar una cierta identidad y comunicación entre las empresas de los distintos sectores. Una primera aproximación para reflexionar acerca de la aplicación de principios universales de carácter científico.

- 1.4 En otro orden, existen visiones explicativas que se sustentan en la desigual evolución de las productividades. Las mismas consideran que la causa del crecimiento del empleo en el sector servicios es la menor productividad que el mismo presenta respecto al sector secundario. Por esta razón el sector terciario ante similares aumentos de la demanda respecto a los productos

secundarios, genera y ocupa mayores niveles de empleo. La menor productividad de los servicios ha sido una hipótesis constante en gran parte de los analistas del sector.

Respecto a esta postura, debemos ser cautelosos antes de sacar conclusiones apresuradas, dado que no podemos soslayar que el proceso de industrialización de ciertos servicios –marcado en el punto 1.3- ha contribuido de manera importante en la mejora de la eficiencia y en el aumento de la productividad del sector. Por lo tanto, existen subsectores terciarios de la economía, que han mostrado una capacidad de mejora de la eficiencia y han relativizado de este modo la hipótesis de la menor productividad que el sector industrial. Esta conclusión nos permite apreciar también, que nos estamos refiriendo a un sector sumamente extenso, por lo cual no podemos perder la orientación de estudiar cada subsector en forma particular.

- 1.5 Finalmente no queremos dejar de mencionar ciertas visiones pesimistas que basan la explicación del desarrollo del sector servicios en una destrucción de pujanza, un proceso de desindustrialización, que lleva a una menor ocupación de puestos de trabajo y de la capacidad productiva del sector secundario. Según esta teoría, el crecimiento del sector terciario de la economía, como proceso de sustitución y reemplazo de la desindustrialización, ha tenido diversos orígenes a saber: la disminución de la demanda de algunos productos industriales, el efecto de los procesos de cambio tecnológicos en curso, la reorganización de las industrias que favorecen el desarrollo de actividades terciarias y el desplazamiento del sector industrial por parte del sector público, consecuencia del incremento de la demanda de servicios sociales

Ninguna de las visiones económicas hasta aquí planteadas explica por sí misma la totalidad de la problemática de la expansión del sector servicios, pero no podemos negar que todas contribuyen en alguna medida a entender el comportamiento del sector. No obstante, queremos destacar que existen también otras cuestiones culturales, demográficas y sociales que contribuyen en el crecimiento de la demanda de servicios y que por lo tanto no pueden ser ignoradas. En este orden queremos destacar, entre otras, las siguientes:

- El desarrollo de nuevas tecnologías como la electrónica y la informática, que facilitan las comunicaciones y el movimiento internacional, contribuyendo a la expansión y a la mejora de la productividad y calidad del sector.
- Los cambios demográficos que han operado en nuestro país, el cual presenta un comportamiento similar al observado en las economías más desarrolladas, mostrando una tendencia hacia tasas de natalidad bajas y el envejecimiento de la población, generando nuevas demandas sociales vinculadas al sector servicios, como por ejemplo servicio sanitario, ocio, necesidades de la tercera edad.
- Los cambios sociales que afectan los modos de vida, como la incorporación de la mujer al trabajo y los progresos en la educación, que favorecen la formación de estratos sociales con alta propensión al consumo de servicios.
- La competitividad creciente y la internacionalización de los mercados hacen más compleja la gestión de las organizaciones, generándose de este modo, la demanda adicional de servicios de asesoramiento de diversa índole

Sin ánimo de agotar en estas breves reflexiones el tema, creemos que todo esfuerzo de análisis del sector para comprender ciertos comportamientos específicos, nos ayudará posteriormente en el estudio particularizado de los costos.

2. Análisis de las empresas de servicios desde la Teoría General del Costo.

En este segundo apartado, pasaremos a analizar en forma específica, una serie de aspectos económicos que nos ayudarán a establecer que las empresas de servicios pueden ser estudiadas y abordadas desde la perspectiva teórica de los costos.

Numerosos autores relacionan el inicio de la Contabilidad de Costos con el advenimiento de la Revolución Industrial. Otros, como Carlos Mallo (1986), reconocen que si bien las anotaciones y los cálculos de costos eran anteriores a este fenómeno, a partir del mismo la Contabilidad de Costos comienza su gran desarrollo. En consecuencia es innegable que la Revolución Industrial ha sido un hito importante en nuestra disciplina. Es quizás por ello, que la mayor parte de la bibliografía en la materia está orientada fundamentalmente a las empresas industriales.

Es importante también destacar que existe una generalizada aceptación en la consideración de que el sector servicios presenta una serie de particularidades que hacen más complejo el estudio y la gestión de las organizaciones que forman parte del mismo. Es quizás por ello que algunos doctrinarios dudan acerca de la aplicación de principios generales que permitan estudiar el comportamiento de las empresas de servicios y consideran que deben establecerse leyes de comportamiento y técnicas de gestión particulares para las organizaciones del sector terciario.

En este trabajo nos apoyaremos en el análisis que la teoría económica realiza de la producción, para –de este modo- llegar a establecer que las empresas de servicios pueden ser analizadas desde la Teoría General del Costo.

2.1 La Actividad Productiva:

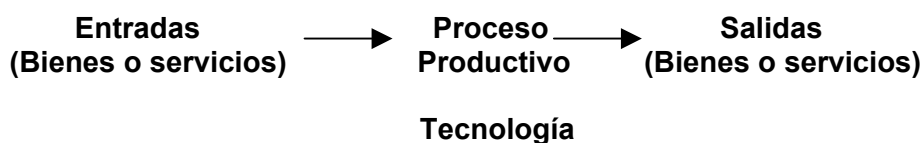
Si bien en el lenguaje común es usual que la palabra producción se relacione inmediatamente con la transformación técnica de los bienes, la teoría económica tiene una acepción más amplia del vocablo.

En consecuencia, el término producción puede analizarse desde dos perspectivas distintas: la técnica y la económica. Desde la perspectiva técnica, se entiende por producción la transformación de unos bienes en otros distintos. En sentido económico, el término producción se utiliza para designar todos los procesos donde a partir de la transformación de bienes y servicios, se obtengan bienes y servicios distintos y con un mayor valor del que tenían antes de ser sometidos al proceso productivo.

En la perspectiva técnica se pone énfasis en una relación esencialmente física, en cambio en la económica, además, es necesario establecer una escala de valores para poder medir el mayor valor de los bienes. De la misma manera lo expresa Carlos Mallo (1987) al decir “La producción en sentido económico implica el establecimiento de bases evaluatorias, sometidas indudablemente a los juicios de valor sustentados por la sociedad”.

John F. Due, en su obra “Análisis económico” señala “usaremos el término producción para denominar a toda actividad económica que tiene por objeto aumentar la capacidad de los bienes para satisfacer necesidades ...”.

En esta línea de pensamiento podemos observar que toda vez que se realicen actividades u operaciones tendientes a transformar bienes (productos y servicios) en bienes (productos y servicios) distintos, con el objetivo de satisfacer necesidades, estamos en presencia del fenómeno producción. Es importante destacar, que no solo a través de la transformación técnica física se dota de mayor utilidad a los bienes y servicios, también se agrega valor a los bienes y servicios a través de la transformación en el modo, en el tiempo y en el espacio. Por lo tanto el vocablo es aplicable tanto en el área industrial, donde se realiza en forma preponderante una transformación física de los bienes, cómo en el área comercial y de servicios, donde podemos observar una transformación en el modo, en el espacio y en el tiempo. Si nos apoyamos en el enfoque sistémico para representar la actividad de producción, podemos realizar la siguiente representación:



Los bienes o servicios utilizados como entradas se denominan factores productivos o recursos de la producción.

El Proceso Productivo, es el conjunto de actividades u operaciones que se llevan a cabo para transformar los factores en productos. Un proceso productivo es un conjunto de transformaciones productivas interrelacionadas. La relación básica que organiza un conjunto de transformaciones productivas en un proceso productivo es la relación de prestación, desarrollándose las actividades u operaciones de acuerdo con un determinado modelo tecnológico y organizativo.

Es importante no perder de vista que la tecnología específica utilizada en cada proceso de transformación condiciona los distintos tipos de recursos utilizados, así como también las distintas combinaciones y cantidades utilizadas de los mismos.

El uso del vocablo producción en forma indistinta para empresas productoras de bienes, comerciales y de servicios, genera cierta confusión, motivo por el cual los autores Eiglier, P.y Langeard, E.(1987) han creado un nuevo vocablo para identificar el proceso de generación de los servicios: "servucción". Si bien estos autores realizan un análisis interesante, apoyándose de manera prioritaria en la Teoría de Sistemas, consideramos que si nos concentramos en el concepto que la Teoría Económica brinda de la actividad productiva, no resulta necesario recurrir a la invención de un nuevo término y mucho menos al establecimiento de leyes especiales, dado que resulta claro que las leyes técnicas y económicas que ayudan a explicar el proceso de producción son perfectamente aplicables en las organizaciones de servicios.

2.2 Características particulares de las empresas de servicios

En el punto anterior hemos establecido que las empresas de servicios pueden ser abordadas desde la teoría económica, sin embargo también hemos mencionado que las mismas tienen ciertas características, que en algunos casos dificultan los análisis, lo que nos motiva a reflexionar acerca de dichas particularidades.

Entre las numerosas características distintivas que suelen mencionarse del sector, establecemos las siguientes:

- Intangibilidad
- Heterogeneidad
- No almacenables
- Inseparabilidad de producción y consumo
- Escasa productividad
- Mano de obra intensivos
- Baja intensidad de capital
- Inaccesibilidad a nuevas tecnologías
- Ausencia de economía de escala
- Participación del cliente en el proceso productivo

Cada una de estos conceptos debe ser analizado detenidamente, dado que en la actualidad algunos de los tópicos se están perdiendo. En la primera parte del trabajo hemos mencionado lo que suele denominarse como el “proceso de industrialización de los servicios”, lo que implica la incorporación – en algunos sectores- de nuevas tecnologías que han contribuido en la normalización y estandarización de ciertos servicios, motivo por el cual en dichos sectores la característica heterogeneidad se está desvaneciendo. Del mismo, se mejora la productividad y comienzan a reemplazar el recurso mano de obra por el capital (cajeros automáticos, máquinas expendedoras, etc.), por cuanto se hacen relativas también, las características de escasa productividad, baja intensidad de capital e inaccesibilidad a nuevas tecnologías.

El resto de la características, en cambio, permanecen presentes. En el caso de la intangibilidad del producto, debemos destacar que todos toman como soporte físico elementos tangibles-algunos en mayor proporción que otros-, pero no obstante la intangibilidad del servicio en si mismo permanece. Estos elementos diferenciadores del sector servicios constituyen la dificultad de análisis y estudio del sector.

3.Análisis de los Modelos de Costos

En este punto analizaremos los distintos Modelos de costos que pueden aplicarse en las organizaciones del sector bajo análisis. No obstante, cabe aclarar que se precisarán algunas reflexiones sobre los Modelos de Costos, que si bien surgieron a partir de las investigaciones realizadas por la autora en una empresa de servicios en particular, las mismas pueden hacerse extensivas en forma general a cualquier tipo de organización.

3.1Precisando el concepto de Modelo:

El vocablo modelo tiene numerosos significados en el lenguaje común, motivo por el cual resulta necesario precisar a que nos referimos cuando hacemos mención a dicho término.

De la revisión realizada de bibliografía especializada en el tema, consideramos que surgen al menos, dos interpretaciones distintas: modelo como sinónimo de teoría y modelo como objeto, concepto o conjunto de relaciones -donde se cumplen los principios de la teoría- utilizados para representar y estudiar de manera sencilla una porción de la realidad.

El uso del término modelo como sinónimo de teoría es hallado habitualmente en libros y escritos de economía. Autores como S. Fischer, R. Dornbush, R.Schmalensee (1996) expresan “Un modelo o teoría es una descripción simplificada de la realidad o, en otras palabras, una descripción exacta de una economía imaginaria sencilla”. La

segunda acepción del vocablo es ampliamente utilizada en las ciencias formales, habiéndose desarrollado todos sus conceptos a través de la Teoría de Modelos. Jesús Mosterín (1984) manifiesta “En las ciencias formales se habla de modelo como de aquello a lo que se refiere la teoría, como lo que está frente a la teoría..... Es el sentido que lleva la voz cantante de la teoría de los modelos.”

En este trabajo nos inclinamos por el segundo significado: modelo como objeto, concepto o sistemas simplificados utilizados para representar y estudiar de manera sencilla una parte de la realidad.

Las teorías pretenden explicar el mundo o los acontecimientos que en él se presentan, tratando de establecer una serie de leyes básicas que permitan relacionar de manera lógica y ordenada determinados fenómenos. Los modelos son conceptos, objetos o sistemas que se utilizan para representar una porción de la realidad. Si se selecciona un sistema determinado para estudiar y en el mismo se cumplen los principios y postulados de la teoría, entonces dicho sistema es un modelo de esa teoría.

La teoría busca el por qué de distintos fenómenos que se presentan en la realidad y nos brinda una estructura lógica para organizar y analizar datos. Los modelos son sistemas que representan una abstracción de la realidad, permitiéndonos -a través de su estudio-, comprender una parte de un fenómeno más amplio. Para que ese sistema se transforme en un modelo de la teoría, deben verificarse en el mismo los postulados de coherencia lógica de esa teoría.

Cabe aclarar que una teoría puede tener varios modelos, los cuales tienen principios y características comunes y comparten una determinada estructura. Al respecto Jesús Mosterín (1984) expresa “La estructura asociada con una teoría puede considerarse (intencionalmente) como lo que de común tienen todos los modelos de esa teoría, los rasgos o propiedades comunes a todos ellos, o (extensionalmente) como la clase de todos los modelos de esa teoría”.

Puede suceder que una teoría no tenga modelos reales, es decir que carezca de aplicaciones concretas. No obstante, si dicha teoría es coherente no pierde validez. Es importante resaltar que la investigación básica se interesa por problemas cognoscitivos de cualquier naturaleza, para entender la realidad, sin encontrar -en algunos casos- necesariamente una aplicación.

Finalmente queremos destacar, que la realidad económica es sumamente compleja, motivo por el cual es habitual que en las Ciencias Económicas se seleccionen modelos simples y sencillos, que se puedan analizar con relativa facilidad, pretendiendo de este modo facilitar el estudio de problemas donde una gran masa de información oscurece el objetivo principal, aunque estos sistemas de tan simples, en algunos casos sean irreales o se presenten escasamente en la práctica. El objetivo es recortar para no perderse en detalles. No obstante, cabe aclarar que lo que se persigue es encontrar modelos generales que puedan aplicarse a situaciones reales más complejas.

Habiendo definido entonces, lo que entendemos como modelo, pasaremos en el apartado siguiente a establecer distintos modelos de la Teoría General del Costo.

3.2 Modelos de Costos:

La problemática de los Costos tradicionalmente fue abordada desde dos perspectivas o planos: el de la realidad y el de la técnica, siendo la concepción subyacente que de la realidad surgen problemas en las organizaciones y la técnica debe

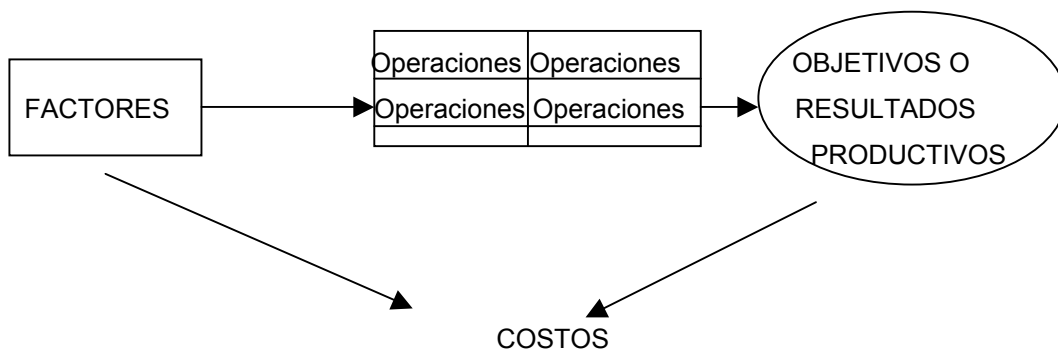
proveer las herramientas que aporten información relativa a los costos colaborando, de esta manera, en la resolución de dichos problemas.

Sin embargo, en la actualidad existe un abordaje más moderno que agrega una nueva perspectiva a las ya analizadas en el enfoque tradicional: el plano de la Teoría. Este enfoque reconoce que de la realidad surgen problemas en la gestión de las organizaciones, siendo necesario contar con herramientas que ayuden a solucionarlos, pero además, plantea la importancia de conocer los principios básicos que nos permitan definir y analizar dichas herramientas.

Este planteo más adecuado, nos ayuda a enfrentar la temática de los costos de una manera más eficaz. No debemos ignorar que nuestra realidad es la de un mundo donde los cambios se presentan en forma permanente. A diario enfrentamos nuevas situaciones y problemas para los que quizás no hay una herramienta preexistente que nos ayude a resolverlos, sin embargo, si tenemos el conocimiento de los principios y conceptos básicos de costos, los mismos nos permitirán elaborar nuevas técnicas que satisfagan las necesidades emergentes. En este sentido, la Teoría General del Costo nos brinda una estructura lógica para organizar y analizar datos económicos, nos permite ordenar las observaciones de los hechos económicos y explicar la manera en que se relacionan. Concretamente focaliza su estudio en un fenómeno económico particular: los costos.

En el apartado 2.1, apoyándonos en las bases conceptuales de la Teoría de la Producción, definimos la actividad productiva. Nos concentramos en el estudio del proceso productivo, porque sin duda alguna es el ámbito específico donde se generan los costos. En dicho análisis, una de las conclusiones a las que arribamos es que, producción -entendido en sentido amplio- es un concepto que conlleva dos sentidos: el técnico y el económico, consecuentemente es necesario que los supuestos y las relaciones que se establezcan para dar sustento a la información relativa a los costos sienten sus bases en leyes técnicas y económicas que gobiernan el comportamiento de las organizaciones empresariales.

Es importante retomar el análisis los elementos que intervienen en cualquier proceso productivo: los factores, las acciones y los productos, porque sin duda alguna son conceptos que están íntimamente vinculados a nuestro objeto de estudio. En este sentido tomamos como válido *que en el máximo nivel de abstracción, el concepto de COSTO se asocia a las vinculaciones válidas entre los resultados (salidas) de un proceso productivo y los factores considerados necesarios para su obtención. (1)*



Obviamente, si pensamos en la multiplicidad de vinculaciones coherentes entre los factores y las salidas de los procesos productivos, rápidamente podemos concluir en que la problemática ligada a la acumulación y determinación de los costos es sumamente compleja, motivo por el cuál consideramos de suma trascendencia apoyarnos en el establecimiento de distintos modelos, donde se verifiquen los principios de la teoría y, que nos permitan comprender de manera más sencilla el “fenómeno costo”.

En la definición de costos que hemos utilizado en este trabajo, se hace mención a la vinculación entre factores *necesarios* y resultados, debiendo considerarse la “necesariedad” de los factores desde dos perspectivas:

- a) Cualitativa: se debe definir cual es la cualidad que debe reunir un factor para ser considerado de sacrificio necesario en la obtención del objetivo
- b) Cuantitativa: de los factores que cualitativamente se consideran de sacrificio necesario, también debemos expresar cual es la cantidad necesaria para lograr los objetivos. Dicha cantidad debe referirse tanto al componente físico como al precio o valor sacrificado para obtenerlo.

La relatividad del concepto del costo planteada con anterioridad, nos lleva a considerar distintas alternativas respecto a la “necesidad” cualitativa y cuantitativa de los factores para la obtención de un objetivo. A partir de esas consideraciones surgen los siguientes Modelos de Costeo:

Consideración cualitativa:

- a) Modelo de costeo Variable: este modelo considera que los únicos factores necesarios para la obtención de un objetivo, son aquellos que poseen la cualidad de ser sensibles a los cambios en los volúmenes del objetivo logrado. Es decir, los factores de comportamiento variable son los que se relacionan con el objetivo o resultado productivo, en tanto que los factores de comportamiento fijo, son los que se generan por el mantenimiento de la Estructura productiva, no siendo susceptibles de vinculación con el objetivo a costear.
- b) Modelo de costeo Completo: este modelo considera como necesarios todos aquellos factores que son utilizados en el proceso donde se obtiene el objetivo costeadado, sin importar su comportamiento frente a los cambios en los volúmenes de objetivo a costear.

En este segundo planteo, se considera que todos los factores usados en el proceso, tanto fijos como variables, resultan de sacrificio necesario para obtener los resultados logrados, siendo por lo tanto vinculables a los mismos.

Podemos apreciar que al referirnos a la consideración sobre la necesidad cualitativa de los factores, lo hacemos en función del comportamiento de los mismos frente a los cambios en los volúmenes de objetivo a costear, no abordando en ningún momento el tema de la direccionalidad de los costos.

Consideración cuantitativa:

- a) Modelo de costeo Resultante: considera como necesaria la cantidad *real* de factores sacrificados.

b) Modelo de Costeo Normalizado: este modelo considera como necesaria la cantidad normal que debería utilizarse de factor, de acuerdo a pautas preestablecidas. Por lo tanto, los costos normales que surjan al establecer las pautas de consumo (relación de eficiencia física normal) y adquisición (componente monetario normal), son los que se vinculan con los objetivos a costear. En el caso que existiera un desvío respecto a las pautas preestablecidas, se genera una diferencia entre los factores realmente sacrificados y el costo normal. Dicha diferencia no es vinculable al objetivo a costear, sino que es considerado como otros resultados de la gestión.

Analizando el tema de la necesidad cuantitativa de los factores, el Prof. Oscar Osorio en su obra "La capacidad de producción y los costos" hace una distinción entre costo resultante o incurrido y costo necesario. Expresa que un **costo resultante es el que surge de la adición de las remuneraciones reconocidas como inherentes a todos los factores de la producción que han sido sacrificados, con prescindencia de la racionalidad de dicho sacrificio.**

En las expresiones vertidas anteriormente, podemos apreciar que el autor considera como necesaria únicamente la porción de los factores que respondan a un uso racional de los mismos, de acuerdo a pautas de normalidad establecidas, en contraposición a otras interpretaciones tradicionales arraigadas que identifican al costo con la suma de la remuneración de todos los factores productivos utilizados, con prescindencia de la racionalidad con que dichos factores han sido utilizados.

Lo analizado hasta el momento abarca solo una parte de la problemática ligada a los costos. Es importante realizar también un análisis de la estructura del proceso productivo para llegar a establecer una metodología adecuada de acumulación de costos. Al respecto García-García (1984) manifiesta " El análisis de la estructura del proceso productivo es la tarea fundamental en el diseño del modelo contable del proceso...". El mismo autor señala que el análisis de la estructura "...consiste fundamentalmente en el despiece de la actividad productiva en operaciones de producción ligadas por la relación de prestación y formando por ello un proceso productivo". Es decir, que aún nos falta analizar las relaciones o vinculaciones entre las acciones u operaciones que son llevadas a cabo en el proceso productivo.

Dada la amplitud del término producción, no existen dudas que pueden presentarse en la práctica una inmensa variedad de procesos a analizar, lo que dota al tema de una complejidad que parece bastante difícil de resolver, *sin embargo, si en vez de examinar el aspecto tecnológico nos referimos a la ley según la cuál se desarrolla la producción, es decir, a las reglas de carácter técnico-organizativo que presiden su marcha en el tiempo, las consideraciones a que se llega son radicalmente distintas.....(2).*

Resulta evidente que si queremos encontrar modelos que nos permitan analizar las relaciones y vinculaciones entre las operaciones de producción, debemos hallar características del proceso que nos permitan arribar a generalizaciones. Consideramos que si nos concentramos en la *marcha en el tiempo*, los distintos tipos de procesos pueden resumirse en pocas clases. En este sentido, resultan sumamente clarificadoras las siguientes clasificaciones que el autor Roger Schroeder (3) realiza de los procesos productivos:

- Según el tipo de flujo físico que sigue el producto dentro de la planta (secuencia de las operaciones)

- a) Flujo en línea: se caracteriza por la continuidad del proceso productivo. Se corresponde con lo que Schroeder denomina “una distribución de planta por producto”
- b) Flujo intermitente: la producción se organiza según los distintos tipos de procesos por los cuales debe atravesar el producto, razón por la cual se generan algunas interrupciones en el proceso total. Se caracteriza por “una distribución de planta por procesos” es decir que “se agrupan los equipos similares y las habilidades de trabajo parecidas”
- c) Flujo por Proyecto: se usa para producir un producto único. Según el autor “aquí no existe flujo de producto, pero si existe secuencia de operaciones”.

- Según el destino inmediato de la producción :

- a) Para inventario
- b) Por pedidos de clientes

De acuerdo a las características de los procesos productivos mencionadas caben dos situaciones distintas:

1.- Que exista la posibilidad de identificar al producto o a los lotes de producción a lo largo del proceso de elaboración, lo que permite relacionar de manera específica los sacrificios económicos incurridos con cada producto o lotes de productos. En este caso es posible aplicar -para acumular costos- lo que denominamos Modelo de Costos por Ordenes o Lotes.

2.- Que no sea posible la identificación de la unidad a costear durante todo el proceso de producción, motivo por el cual la acumulación de los costos sólo puede efectuarse en forma global. Esto significa vincular cantidad de factores sacrificados con cantidad de unidades surgidas del proceso en un mismo lapso de tiempo, obteniendo de esta manera un costo promediado. En este segundo caso para la acumulación de los costos utilizamos un Modelo de Costos por Procesos.

Consideramos que tanto “Ordenes” como “Procesos” son Modelos relacionados con la teoría de los costos dado que responden a situaciones generales. Ambos comparten una estructura común, la acumulación de los costos, motivo por el cual creemos conveniente darles la denominación de Modelos de Acumulación de Costos.

Los modelos desarrollados con anterioridad son expresiones puras. Pero si consideramos que para poder calcular los costos debemos definir la necesidad de los factores tanto de su pauta o perspectiva cuantitativa como cualitativa y además debemos establecer las características técnicas y organizativas del proceso, surgen espontáneamente combinaciones de los modelos puros, de manera tal que podemos plantear también Modelos combinados.

- Modelo de Costeo Variable Resultante por Procesos
- Modelo de Costeo Variable Resultante por Ordenes
- Modelo de Costeo Variable Normalizado por Procesos
- Modelo de Costeo Variable Normalizado por Ordenes
- Modelo de Costeo Completo Resultante por Procesos
- Modelo de Costeo Completo Resultante por Ordenes

- Modelo de Costeo Completo Normalizado por Procesos
- Modelo de Costeo Completo Normalizado por Ordenes

3.3. Modelos de costos aplicables en las empresas de servicios.

Analizados los distintos Modelos de Costos, pasaremos a establecer cuáles de ellos pueden ser utilizados en las empresas de servicios. Es indudable que cualquiera de los Modelos planteados, ya sea en su forma pura o combinada pueden ser aplicados en las mismas. Es habitual encontrar en los libros de textos la consideración que en las empresas de servicios resulta más oportuno trabajar con un Modelo de Acumulación por Ordenes, pero si tenemos en cuenta que muchos servicios se han automatizado y seriado, es posible que en los mismos se aplique también un Modelo de Costos por Procesos.

Del mismo modo, también suele afirmarse que una de las características de los servicios es la heterogeneidad, lo que complica la aplicación de un Modelo Normalizado. No obstante, en este trabajo se analizó que esta particularidad se ha ido diluyendo en muchos sectores terciarios. La automatización ha favorecido también la normalización de los procesos, motivo por el cual es posible tender a una estandarización de los costos.

Conclusiones:

- Las empresas de servicios no necesitan -para ser estudiadas y gestionadas- leyes o conceptos particulares, dado que de la Teoría Económica podemos tomar principios universales que se verifican en este tipo de organizaciones.
- Resulta oportuno realizar un análisis macroeconómico del sector, ya que el mismo nos permite conocer ciertos comportamientos que nos ayudan a comprender su funcionamiento, pero con la advertencia de ser precavidos en las generalizaciones, dado que el sector servicios está conformado por numerosos subsectores que presentan comportamientos particularizados.
- Las empresas de servicios tienen una serie de características particulares que condicionan su funcionamiento. Sin embargo no conviene generalizar estos tópicos distintivos, puesto que en la actualidad muchos de ellos están tendiendo a desvanecerse.
- Para el cálculo de los costos en estas empresas, es necesario realizar una interpretación previa de las condiciones del proceso técnico-organizativo y a partir del mismo definir los Modelos de Costos que brindarán sustento a las técnicas de costeo específicas que se apliquen para el cálculo de los costos.

(1) Cartier, Enrique N. (1996) *El costo y el valor en las nuevas técnicas de gestión*. Anales del XIX Congreso Argentino del IAPUCO. Río Cuarto. Córdoba.

(2) Furlan, S. Y Provenzali, P. (1977) "Contabilidad de Costos e Informaciones Extracontables". Ediciones Deusto.

(3) Extraído de Cartier, Enrique N. (1994). *Sistemas de Costos. Costos por Ordenes. Costos por Procesos. Costos Conjuntos*. Anales del XVII Congreso Argentino del IAPUCO. Río Cuarto. Córdoba.

Bibliografía

Cartier, Enrique N. (1996) *El costo y el valor en las nuevas técnicas de gestión*. Anales del XIX Congreso Argentino del IAPUCO. Río Cuarto. Córdoba.

Cartier, Enrique N. (1994). *Sistemas de Costos. Costos por Ordenes. Costos por Procesos. Costos Conjuntos*. Anales del XVII Congreso Argentino del IAPUCO. Río Cuarto. Córdoba.

Eiglier, P. y Langeard, Eric. (1996). "Servucción. El marketing de servicios" Editorial McGraw-Hill. España

García García, M. (1984). "Economía de la Producción y Contabilidad de Costos". Instituto de Planificación Contable del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España.

Fischer, S., Dornbusch, R. y Schmalensee, R. (1996) "Economía". Editorial McGraw-Hill. España

Furlan, S. Y Provenzali, P. (1977) "Contabilidad de Costos e Informaciones Extracontables". Ediciones Deusto.

Mallo, Carlos (1986). "Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados" Secretaría General Técnica Centro de Publicaciones.

Maqueda Lafuente, J. y Llaguno Musons, (1995) J. "Marketing Estratégico para empresas de servicios". Díaz de Santos

Jesús Mosterín, (1987) "Conceptos y Teorías de la Ciencia" Alianza Editorial, S.A., Madrid, Primera Edición 1984, Segunda Edición 1987.

Osorio, Oscar (1991). "La Capacidad de producción y los costos". Ediciones Macchi. 2da. Edición, Buenos Aires, Argentina.